

试论跨国收入和费用分配的总利润原则中的主要问题

蒋中祥

【关键词】 总利润原则 利润分配 跨国公司 联属企业 税务当局

目前,实际采用的跨国收入和费用的分配标准仅有两种:独立交易原则和总利润原则。易言之,总利润原则是当前在实际操作中唯一可以替代独立交易原则的一种分配跨国收入和费用的标准。所谓总利润原则,是指按照一定标准将跨国公司的总利润分配给各关联企业。详细地说,它并不要求各有关国家的税务当局必须直接核算联属企业间发生的每一笔收入与费用,只有在年度终了时,将该跨国公司集团内各实体的利润汇总相加,然后依照有关国家税务当局采纳的标准和方法,来重新分配各实体的利润,并据以征税。

总利润原则的采纳有两个方面的依据。

1.以跨国公司的现实状况来看,跨国公司集团内各个实体的经营规模的大小,获取利润的多少,要服从跨国公司全球一体化的经营战略,因此对跨国公司的利润的分配也应以此为基点。

2.制定一个国际利润和费用分配的标准本身并不是目的,其目的无非是将国际收入和费用在有关国家之间进行公平合理的分配,籍以核算出正常的应税所得。而实行总利润原则,通过汇总划归跨国公司集团内各实体的利润,即可实现这一目的,而且亦可避免逐项分配国际收入和费用所带来的繁琐。

根据《经合组织范本》第七条的注释和一些国家的实践,可把总利润分配的计算方法分成四大类:

- 1.以各联属企业的营业额占整个公司集团的营业总额的比例,来确定各联属企业的利润;
- 2.以各联属企业的工资额占整个集团公司的工资总额的比例来确定各联属企业的利润;
- 3.以各联属企业的流动资金占整个集团公司的流动资金总额的比例,来确定各联属企业的利润;
- 4.以各联属企业的营业额、工资额、资产额占整个集团公司相应项目的比例之平均比例,来分配各联属企业的利润。

从上述关于总利润原则的概念及分配的计算方法可以看出该原则的优点有:避免了适用独立交易原则必须寻找一个可比性交易的问题,亦避免了逐笔核算每项交易、逐笔分配国际收入和费用带来的复杂而繁琐的工作,简化了税务征管工作;同时,它还可以在一定程度上纠正由于各种因素如市场上不公平竞争、人为压低或抬高价格等造成的国际收入与费用分配的不公允,解决各国税收利益的分配和跨国纳税人的逃税避税问题。

尽管如此,总利润原则亦有其难以克服的缺陷,经合组织对总利润原则的态度可资佐证。在经合组织1979年关于《转让定价与多国企业》的报告中,对总利润原则持强烈的反对态度;经合组织1994年关于转让定价的指南中,虽然对公平交易价格的确定方法有所松动,即除了传统的可比非受控价格法、再销售价格法和成本加利法外,还采纳了比较利润法和利润分劈法来确定公平交易价格,但是对总利润原则却一如既往,仍持强烈反对的态度。关于总利润原则中存在的主要问题,可以归纳如下:

首先,总利润原则的运用有较大的任意性。从总体而言,总利润原则无视市场条件和各个联属企业的特定环境,并忽略经营管理本身的资源分配,因此依该原则可能会导致与经济事实并无合理联系的利润分配,即反映出来的各个联属企业的利润可能会与实际情况差距甚大。因为从跨国公司集团的实际经营情况来看,其联属企业有的盈利,有的亏损,但是如按总利润原则进行分配,则只要整个集团是盈利的,每一联属企业就都是盈利的;反之,亏损时也是如此。这也难以为有盈利的联属企业所在国接受。而且,前面提及的总利润分配的四类计算方法,也存有

不同程度的任意性。比如,在跨国公司生产和销售一体化过程中,利润并非在各个阶段都平均地与费用相比,即每个阶段的利润率并非都是一样的,在这里,实际上分配费用并不比运用成本加利法来确定公平交易价格容易;又如,联属企业分别位于不同的国家内,不同的国家中同样的劳动的劳动成本也是各不相同,所以前面的第二类方法未免失之片面;另外,利润也不必然与流动资金的多少呈同一比例增加或减少;等等。

有人认为,通过对不同的联属企业的不同机能的复杂分析,通过仔细权衡生产、运输、销售等不同环节的不同风险和盈利机会,就可以把这种任意性减少到最小的程度。但是,进行这种分析和估算有一个前提条件,就是必须获得整个跨国公司的全部活动的情报。实际上,这种情报并非唾手可得,有时候甚至根本无法获得。比如,母公司所在国的税务当局似乎可以得到最大范围内的情报,但是也往往不可能是跨国公司的全部情报;而子公司所在国的税务当局如不向跨国公司施加压力,或通过双重征税协定向母公司所在国税务当局施加压力,它就无法获得跨国公司的全部情报,而且,子公司所在国税务当局并非在任何情况下都有权获得跨国公司全球范围内的所有情报。再进一步来看,即使可以获得跨国公司的全部情报,但是由于各个联属企业的不同经营活动和不同的经营环境,这也使得子公司所在国税务当局不可能运用任何满意的方法来判断公司集团位于其它国家内的联属企业的盈利能力等情况。另外,对于这种产生于不同国家、依照各种不同的会计处理方法和不同法律要求的数据资料之间的可比性,也存在着很大的疑问。

其次,运用总利润原则还可能会导致双重征税。我们都知道,利润是一项综合性指标,影响利润的因素很多,据经合组织1979年《转让定价和多国企业》的报告中指出,影响一个跨国公司的利润的主要因素,至少包括:

- 1.企业组织结构、资本结构,包括各联属企业之间的相互参股比例、规模和主要经营业务;
- 2.各联属企业营业活动的地域分布;
- 3.各联营企业主要经营业务的销售情况和经营成果;
- 4.各联属企业的雇佣人数;
- 5.联属企业内部定价的有关标准;
- 6.编制财务报表所遵循的会计准则等等。

各有关国家的税务当局在选用哪种因素来对总利润进行分配时,由于其各自的利益出发点和观点不同,所以就难以找到一个能为有关各方都接受的统一方法。而一旦各国税务当局不能协调一致地使用这些方法,就会对跨国公司的所得造成双重征税。

再次,总利润原则的适用范围亦受到严格的限制。该原则一般只适用于同等规模和同类业务性质的联属企业之间的分配,而对规模相差悬殊、业务性质不同的联属企业就很难找到一个较为合理的利润分配公式。这一点在《经合组织范本》第七条注释对总利润原则的讨论的目的就得到了反映:总利润分配法是为了解决对常设机构利润的确定;易言之,它仅适用于跨国总、分支机构之间的利润划分,而不是用来解决跨国母、子公司之间和子公司之间的利润划分。而且,从总利润原则的实际运用来看,总利润原则从未被运用于国与国之间的联属企业的利润和费用的分配,而只是由一主权国内拥有相对独立的税收管辖权的地方税务当局用于分配其跨地区的联属企业间的利润和费用,比如美国跨州的联属企业间的利润和费用。这是由于许多跨国公司的子公司和分公司往往分布在十几个甚至几十个国家,如果采用总利润的分配方法,就会导致依照什么标准,由谁汇总年终利润并主持重新分配以及有关国家能否接受会触及本国税收权益的分配结果等一系列问题。而要解决这些问题,就必须有一个超国家的机构来执行重新分配利润的任务。但是,目前国际上还没有这样一个机构,而且从国家主权独立平等原则的角度来看,建立这样一个机构也是不太可能的。因此,总利润原则所带来的一系列问题也就成了无法解决的难题。

由于总利润原则上述致命的缺陷,该原则没有被大多数国家所接受,也遭到了许多跨国公司的反对,他们认为该原则的缺陷使其从根本上背离了公平交易价格,且与现有的双重征税协定中的许多规定相违背。总而言之,总利润原则没有在国际上得到普遍、广泛地承认和采纳。

(作者单位:厦门大学)
责任编辑:武震